

Vorträge, Reden und Berichte aus dem Europa-Institut

— Sektion Rechtswissenschaft —

Nr. 281

herausgegeben von

Professor Dr. Dr. Dr. h. c. Georg RESS und Professor Dr. Torsten STEIN

Gert Sass

Rechtsanwalt/Steuerberater, Brüssel-Tervuren

Der Einfluß neuerer Urteile des EuGH auf die direkten Steuern in Deutschland

Vortrag vor dem Europa-Institut der Universität des Saarlandes
Saarbrücken, den 26. Juni 1992

Der Einfluß neuerer Urteile des EuGH auf die direkten Steuern in Deutschland

Einleitung

Die Thematik der folgenden Ausführungen betrifft die Frage, inwieweit die Fundamentalprinzipien des EWG-Vertrages und ihre Auslegung durch die bereits ergangenen Urteile des EuGH auf das geltende Recht der direkten Besteuerung in den Mitgliedstaaten, zumal in Deutschland, bereits einwirken. Um die Ausgangslage zu verdeutlichen, ist zunächst zu bemerken, daß nahezu alle Systeme der direkten Besteuerung in der ganzen Welt eine grundlegende Unterscheidung treffen zwischen der Besteuerung der Ansässigen - im steuerlichen Sinne Ansässigen - und der Nichtansässigen. Die Ansässigen werden im allgemeinen universell mit ihren gesamten Einkünften, egal, wo sie weltweit erzielt worden sind, im Inland steuerlich erfaßt. Dieser umfassenden Besteuerung entspricht, daß ihrer persönlichen Lage - Gedanke der Leistungsfähigkeit der Besteuerung - Rechnung getragen wird, z.B. ihren Familienlasten durch Kinderfreibeträge, Grundfreibeträge, Sonderausgabenabzüge und außergewöhnliche Belastungen und dergleichen mehr. Die Besteuerung der Nichtansässigen hingegen beschränkt sich - ("beschränkte Steuerpflicht") auf die Einkünfte aus inländischen Quellen. Diese Besteuerung ist sehr viel pauschaler ausgestaltet. Man kann sagen, daß die persönliche Lage bei dieser Besteuerung aus den inländischen Quellen praktisch nicht berücksichtigt wird. Diese fundamentale Unterscheidung ist nicht nur gültig für die natürlichen Personen, sondern auch für die Unternehmen, und wir werden später sehen, inwieweit diese Lage noch aufrechterhalten werden kann angesichts dieser Urteile zu den Fundamentalprinzipien des EWG-Vertrages.

Daher für diesen Vortrag folgende Unterteilung: Zunächst die EuGH-Urteile (es sind insgesamt vier, die bis zur Stunde ergangen sind). Alsdann werde ich versuchen, aus den Grundmaximen des EuGH Folgerungen für das geltende direkte Steuerrecht aufzuzeigen.

Die EuGH-Urteile

Zunächst das erste EuGH-Urteil, das auf dem Gebiet der direkten Steuern überhaupt ergangen ist, ist das sogenannte *avoir-fiscal*-Urteil vom 28. Januar 1986. In diesem EuGH-Urteil ging es um einen sehr einfachen Fall. Ein deutsches Versicherungsunternehmen hat eine Betriebsstätte in Frankreich und vereinnahmt in dieser Betriebsstätte französische Dividenden. Nun wird in Frankreich die wirtschaftliche Doppelbelastung - Körperschaftssteuer auf den ausgeschütteten Gesellschaftsgewinn einerseits, Einkommensteuer auf die Dividende andererseits - gemildert durch eine Steuergutschrift: *avoir fiscal*. Interessanterweise aber wurde in diesem Fall der Betriebsstätte, die Dividenden in Frankreich bezieht, die Gutschrift verweigert. Dabei ist bemerkenswert, daß die Betriebsstätte ansonsten genauso behandelt wird wie ein französisches Vergleichsunternehmen; das heißt, die Gewinnermittlung ist genauso wie bei dem französischen Vergleichsunternehmen, auch der Steuersatz ist genauso wie bei den französischen Vergleichsunternehmen und sogar die ausländischen Einkünfte des französischen Vergleichsunternehmens werden nicht in Frankreich besteuert - ebensowenig wie im Falle der Betriebsstätte (sogenanntes Territorialitätsprinzip). Mit anderen Worten: Gleiche steuerliche Erfassung dieser Dividende in Frankreich bei der Betriebsstätte wie bei dem französischen Vergleichsunternehmen. Der Unterschied besteht nur darin, daß der Vorteil der Steuergutschrift der Betriebsstätte versagt wird.

In diesem Fall hat der EuGH die folgenden Grundsätze entwickelt. Er hat zunächst gesagt, man könne nicht den Fundamentalprinzipien des EWG-Vertrages gegenüber, die auf die Staatsangehörigkeit abstellen, einwenden, daß die unterschiedliche Behandlung für die Besteuerung an ein anderes Kriterium anknüpft, nämlich die steuerliche Ansässigkeit. Der EuGH hat in Fortführung einer jahrzehntelangen Rechtsprechung gesagt, ein Mitgliedstaat kann nicht den Schutz dieser Fundamentalprinzipien für den EG-Bürger dadurch unterlaufen, daß er andere Kriterien wie die Ansässigkeit wählt, wenn diese Kriterien in der Praxis in der überwiegenden Zahl der Fälle dazu führen, daß fremde Staatsangehörige benachteiligt werden. Und er hat diesen Grundsatz hier noch einmal bekräftigt, indem er gesagt hat: Würde die Anknüpfung der Steuerfolge etwa an den Sitz des Unternehmens nicht vom Niederlassungsprinzip erfaßt, dann würde das Niederlassungsprinzip seiner Substanz beraubt.

Ein zweiter Grundsatz des EuGH ist vielleicht für die Systematisierung der Rechtsprechung noch belangvoller. Der EuGH hat gesagt, wenn ein Mitgliedstaat die Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens gleichermaßen wie in diesem Fall seiner Besteuerung wie ein inländisches Vergleichsunternehmen unterwerfe, erkenne er selbst damit an, daß keine objektive Lage besteht, die es rechtfertigen würde, der Betriebsstätte einzelne Steuervorteile zu versagen, die er seinen eigenen Unternehmen gewährt. Ich nenne das den "Anerkennungsgrundsatz".

Der EuGH hat dann drittens hinzugefügt, man kann dieser Konsequenz eines Verstoßes gegen das Niederlassungsprinzip nicht entgegenhalten, daß die Nachteile des Nichtansässigen ausgeglichen werden durch bestimmte Vorteile, selbst wenn er sie in anderen Fällen hätte.

Eine letzte Bemerkung: Die Mitgliedstaaten können diesen Schutzvorschriften auch nicht dadurch entgehen, daß sie etwa bilateral eine Schlechterstellung der Ausländer sanktionieren, etwa in Steuerabkommen.

In einem weiteren Urteil hat der EuGH das Niederlassungsprinzip auch in dem Fall für anwendbar erklärt, in dem der Herkunftsstaat die Niederlassung seiner eigenen Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat behindert. Das ist der Fall des sogenannten "*Daily-Mail-Case*". Diesem Fall lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Daily Mail, eine bekannte englische Zeitung, gehört einem Konzern, der seinen Sitz aus England nach Holland verlegt hat. Dies hat interessante steuerliche Konsequenzen. Die stillen Reserven in der Beteiligung, die dieser Konzern hält - es ist eine Holding -, entgehen so durch die Wirkungsweise des britisch-niederländischen Steuerabkommens der britischen Besteuerung zugunsten der niederländischen Besteuerungskompetenz. Das war wohl der Zweck, der mit der Operation beabsichtigt war. Das britische Steuerrecht hat für solche Fälle vorgesehen, daß eine solche steuerliche Sitzverlegung einer Genehmigung unterworfen wird. Der englische Lord, der über diesen Fall zu entscheiden hatte, hatte Zweifel an der Rechtmäßigkeit dieser Genehmigungsvoraussetzung und hat die Sache dem EuGH vorgelegt.

Der EuGH hat bestätigt, daß gemäß seinem Wortlaut das Niederlassungsprinzip zwar auf die Nichtdiskriminierung im Aufnahmestaat abziele, aber seinem Sinn nach gelte die Vorschrift auch für die eigenen Staatsangehörigen des Herkunftsstaates, wenn er diese bei der Niederlassung in anderen EG-Staaten behindert. In dem konkreten Fall hat der EuGH allerdings gesagt, diese Genehmigung verstoße nicht notwendigerweise gegen das Niederlassungsprinzip des Art. 52 EWGV, weil beim gegenwärtig fehlenden Harmonisierungsstand des Gesellschaftsrechts und auch des Steuerrechts nicht alle Probleme allein aus dem Niederlassungsprinzip gelöst werden können. Das scheint mir persönlich

eine richtige Konsequenz zu sein. In der Tat kann man nicht erwarten, daß der EuGH gestützt auf das allgemeine Niederlassungsprinzip im Wege der Rechtsprechung Probleme löst, die nur *de lege ferenda* von den Gesetzgebungsorganen, die dazu in der Gemeinschaft berufen sind, gelöst werden können. Man wird für beide Grundsätze der Niederlassungsfreiheit, sowohl für die Nichtdiskriminierung im Aufnahmestaat wie auch für die Nichtbehinderung im Herkunftsstaat, wohl hinzufügen dürfen, daß beide Grundsätze auch für die Freizügigkeit der Arbeitnehmer gelten. Auch der Arbeitnehmer dürfte im gleichen Maße geschützt sein gegen Diskriminierungen im Staat, in dem er tätig wird, indem er Gebrauch macht von seinem Recht auf Freizügigkeit, wie auch gegen Behinderungen im Herkunftsstaat, wenn er sich anderswo betätigen will. In der Literatur ist aus dieser Rechtsprechung bereits eine Art "allgemeines Beschränkungsverbot" abgeleitet worden.

Nun ist ein drittes EuGH-Urteil ergangen, das sogenannte "Biehl-Urteil". In diesem Falle ging es um ein besonderes Problem. Ein Deutscher hatte ein paar Jahre in Luxemburg nicht nur seine Tätigkeit als Arbeitnehmer ausgeübt, sondern auch dort gewohnt, und im Laufe eines späteren Jahres hat er seinen Wohnsitz nach Deutschland zurückverlegt. Nun sieht das Luxemburger Steuerrecht für solche Fälle vor, daß der sogenannte "Lohnsteuerjahresausgleich" in diesem Falle nicht gewährt wird.

Selbst abgesehen von den materiellrechtlichen Unterschieden in der Behandlung der Ansässigen und der Nichtansässigen hat die Lohnsteuer, die abgezogen wird von dem ausgezahlten Lohn, eine spezifische Eigenart. Diese Lohnsteuer ist nämlich nichts anderes als die Jahreseinkommensteuer, die durch zwölf Monate geteilt wird. Diese Jahreseinkommensteuer aber beruht auf der Progressivität des Steuersatzes. Das bedeutet, es wird auf die monatlichen Lohnbeträge der progressive Steuersatz angewendet, der

anzuwenden wäre, wenn dieses Monatseinkommen das ganze Jahr hindurch weiterbezogen worden wäre. Die Prämisse ist also der gleiche Einkommensbezug das ganze Jahr hindurch. Wenn im Laufe eines Jahres die Arbeit aufhört oder die Lohnbeträge sich ändern, führt dieses System mithin dazu, daß auf das monatliche Einkommen vor der Änderung ein progressiver Satz angewendet worden ist, der zwangsläufig zu hoch ist, weil das gleiche Einkommen nicht während des ganzen Jahres weiterbezogen worden ist.

Nun wird dieses Ergebnis bei Ansässigen im allgemeinen bereits vom Arbeitgeber über den "Lohnsteuerjahresausgleich" korrigiert. Aber in Luxemburg ist dieses Verfahren für den Fall, daß der Arbeitnehmer den Wohnsitz während eines Jahres verlegt, nicht vorgesehen gewesen. Dieses Problem tritt ähnlich auch in Dänemark, in bestimmten Fällen in Holland und in Deutschland auf; in Deutschland wird das Lohnsteuerjahresausgleichsverfahren, das für Ansässige vorgesehen ist, den Nichtansässigen generell versagt. Also unabhängig von den materiell-rechtlichen Unterschieden wird rein verfahrensmäßig der Ausländer in diesen anderen Ländern benachteiligt. Die Luxemburger Steuerverwaltung hat geltend gemacht, die Versagung des Lohnsteuerjahresausgleichs sei ja an die Ansässigkeit angeknüpft, nicht aber an die Staatsangehörigkeit, auf die allein der Schutz der Freizügigkeit des Art. 48 EWGV abstelle, so daß Luxemburger Staatsangehörige, die ihren Wohnsitz verlegen, genauso betroffen würden wie fremde Staatsangehörige. Der EuGH hat dem entgegengehalten, in der Praxis würden in der Mehrzahl der Fälle fremde Staatsangehörige von der Versagung bei Wohnsitzrückverlegung betroffen, weniger einheimische Staatsangehörige. Er hat deshalb die Versagung des Lohnsteuerjahresausgleichs für EG-widrig erklärt.

In der Sache ist damit auch der Stab gebrochen über die deutsche Praxis der Versagung des Lohnsteuerjahresausgleichs bei Nichtansässigen. Formal kann die deutsche Steuerverwaltung zwar einwenden, daß nur die spezielle Luxemburger Situation bei

Wohnsitzverlegung entscheidend sei, nicht aber, wie in Deutschland, die Lohnsteuerausgleichsversagung allgemein bei Nichtansässigen. In der Sache kann es jedoch m.E. keinem Zweifel unterliegen, daß natürlich auch das deutsche System von dieser Entscheidung betroffen wird ebenso wie ähnliche Fälle in den übrigen Mitgliedstaaten.

Das sogenannte Bachmann-Urteil ist erst im Januar dieses Jahres ergangen. Dem lag folgender Sachverhalt zugrunde: Versicherungsprämien werden in einer Vielzahl von Mitgliedstaaten im Prinzip nur dann als Sonderausgaben zum Abzug zugelassen, wenn sie an eine inländische Versicherung gezahlt werden. Nun kommt es vor, daß ein Arbeitnehmer, der im Ausland arbeitet, seine einheimische Versicherung ins Ausland "mitnimmt". Er kann dann im Ausland nicht mehr seine Versicherungsprämien, die er an eine Versicherung in seinem Herkunftsstaat zahlt, als Sonderausgabe abziehen im Tätigkeitsstaat, wo er besteuert wird, obwohl für seinen Arbeitskollegen der Sonderausgabenabzug an eine einheimische Versicherung gezahlten Prämie vorgesehen ist.

In diesem Falle liegt gleich ein zweifacher Verstoß gegen EG-Fundamentalprinzipien vor, nämlich einmal gegen die Freizügigkeit der Arbeitnehmer, aber auch ein indirekter Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 59 EWG-Vertrag. Die Versicherungsunternehmen werden in ihrer Konkurrenz von einer solchen Beschränkung des Abzugs von Versicherungsprämien ebenfalls betroffen.

Der EuGH hat zwei Thesen aufgestellt: Er hat zunächst klar einen Verstoß gegen die beiden Prinzipien festgestellt. Das würde bedeuten, daß die deutsche Regelung und ebenso die ähnlichen Regelungen einer Reihe anderer Mitgliedstaaten EG-vertragswidrig sind.

Allerdings - zweite These - eine wichtige Einschränkung: Dieser Fall spielte in Belgien. Und in Belgien ist es so, daß unmittelbar mit dem Abzug der Versicherungsprämien die spätere Besteuerung der Einkünfte aus dem Versicherungsvertrag zusammenhängt. Diese Einnahmen werden bei Zahlung durch belgische Versicherungen pauschal einer Abzugssteuer von 16% unterworfen. Die belgische Regierung hat deshalb geltend gemacht, wenn dieses Regime ausgedehnt würde auf Prämienzahlungen an ausländische Versicherungen, könnten deren spätere Leistungen in Belgien nicht mehr steuerlich erfaßt werden, besonders wenn der Arbeitnehmer in sein Heimatland zurückgekehrt sei. Die belgische Regelung könne also bei ausländischen Versicherungen nicht kohärent angewendet werden. Der EuGH hat deshalb anerkannt, daß es um die Kohärenz der belgischen Steuerregelung gehe. Der kohärenten Anwendung des belgischen Steuersystems ständen die Schutzvorschriften des EWG-Vertrages nicht entgegen. Dänemark hat ein ähnliches System. Auch für Dänemark würde wohl die gleiche Schlußfolgerung des EuGH gelten.

Dieses sind die bisher ergangenen Urteile des EuGH. Sie lassen sich etwa wie folgt zusammenfassen: Sowohl das Niederlassungsprinzip für Unternehmen als auch der Freizügigkeitsgrundsatz für Arbeitnehmer führen dazu, daß der Aufnahmestaat nicht diskriminieren darf. Er darf auch nicht die Diskriminierung an die steuerliche Ansässigkeit knüpfen, wenn in der Masse der Fälle fremde Staatsangehörige betroffen werden (Verbot der indirekten Diskriminierung).

Eine Diskriminierung liegt vor ("Anerkennungsgrundsatz"), wenn die steuerliche Ausgangslage die gleiche für den Inländer wie den Ausländer ist. Auch der Ausländer wird gleichermaßen steuerlich erfaßt wie der Inländer, nur einzelne Vorteile werden ihm versagt; dieses wäre ein klarer Verstoß gegen das Gebot der Gleichbehandlung von Inländern. Die Grenze verdeutlicht die folgende Fallkonstellation (unter Beachtung des Bachmann-Urteils): Wenn das Steuersystem im gleichen Fall für den Inländer günstige

wie ungünstige Auswirkungen hat, für den Ausländer dagegen weder die günstigen noch die ungünstigen, besteht eine andere Ausgangslage. Es geht dann um die Kohärenz des Steuersystems. In einem solchen Fall kann man nicht von einer "Diskriminierung" sprechen, weil diese die gleiche steuerliche Ausgangslage für In- und Ausländer erfordert.

Ein weiterer Gesichtspunkt ergibt sich aus dem Urteil *Daily-Mail-Case*: Auch der Herkunftsstaat darf seine eigenen Staatsangehörigen bei der Niederlassung im Ausland oder bei der Freizügigkeit nicht behindern. Schließlich dürfen Benachteiligungen nicht dadurch kompensiert werden, daß in anderen Fällen diesen Nachteilen der Ausländer gewisse Vorteile gegenüberstehen.

Anwendung der EuGH-Grundsätze auf die beschränkte Steuerpflicht

Welche Nutzanwendungen ergeben sich nunmehr aus dieser Rechtsprechung für die verschiedenen Fälle, wie sie etwa im deutschen Raum und auch im einen oder anderen Mitgliedstaat auftreten? Zunächst einmal ist es für die fundamentale Unterscheidung der Behandlung der In- und Ausländer problematisch zu prognostizieren - zumal angesichts des *Bachmann-Urteils* -, ob der EuGH die Versagung der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse bei einer Tätigkeit von Ausländern im Inland generell als EG-widrig ansehen würde. Man wird sagen können, daß die Ausgangslage nicht die gleiche ist. Der Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse beim Inländer steht dessen Welteinkommensbesteuerung gegenüber. Beim Ausländer wäre es also Sache von dessen Heimatstaat, seine persönliche Lage zu berücksichtigen.

Wenn aber der Ausländer seine Einkünfte ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus seiner Tätigkeit im Inland bezieht, dann denke ich, gelten diese Argumente aus der

Welteinkommensbesteuerung nicht. Dann besteht die gleiche Ausgangslage für den Ausländer mit Tätigkeit im Inland wie bei dem Inländer selbst. Der Ausländer wird gleichermaßen bei seiner Tätigkeit steuerlich erfaßt wie der Inländer und auch mindestens den gleichen Steuersätzen unterworfen. Was übrig bleibt, ist die Versagung dieser Besteuerung von bestimmten Steuervergünstigungen beim Ausländer, die dem Inländer gewährt werden. Man kann in diesem Falle nicht argumentieren, daß in anderen Fällen, wenn nämlich der Inländer noch andere Einkünfte hat, das Welteinkommensargument greifen würde. Auf den Fall, in dem der Ausländer seine Einkünfte gleichermaßen wie der Inländer ausschließlich aus der Tätigkeit im Inland erzielt, wird der EuGH den "Anerkennungsgrundsatz", anwenden müssen. Es handelt sich dabei um Fälle von erheblicher Tragweite, in denen Ausländer ihre Einkünfte im wesentlichen aus ihrer inländischen Tätigkeit beziehen. Für diese zahlreichen Fälle wären dann weitere EG-Regelungen für die Einkommensbesteuerung nicht mehr erforderlich.

Ein solcher Fall wie der, von dem ich gerade sprach, ist Gegenstand einer weiteren Entscheidung des EuGH gewesen. Dabei ging es um einen deutschen Staatsangehörigen, der seinen Wohnsitz nach 6 km jenseits der Grenze verlegt hatte. Dazu wurde auf das *Daily-Mail-Case-Urteil* hingewiesen und ausgeführt, wenn im Prinzip der Schutz des Art. 52 auch im Herkunftsstaat gelte für dessen eigene Staatsangehörigen, die an der Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat nicht behindert werden dürfen, dann liege in der späteren Diskriminierung der Betätigung im Inland eine Behinderung im Sinne des *Daily-Mail-Case-Urteils* vor. Wir müssen abwarten, wie der EuGH sich dazu stellen wird.¹

¹ Inzwischen hat der EuGH mit Urteil vom 26.1.1993 entschieden, daß die bloße Wohnsitzverlegung ohne Ausübung der beruflichen Tätigkeit in dem anderen Mitgliedstaat nicht durch das Niederlassungsprinzip geschützt ist (siehe dazu "Der Betrieb" mit Anmerkung des Vortragenden).

Anknüpfend an das EuGH-Urteil zum *avoir-fiscal*-Fall wird nach dem deutschen Körperschaftsteuersystem seit der Reform von 1977 auch der Betriebsstätte ebenso wie im Fall des inländischen Vergleichunternehmens die Steuergutschrift auf inländische Dividenden gewährt. Aber bei der Vermögenssteuer haben wir eine echte wirtschaftliche Doppelbelastung. Es wird nicht nur das Vermögen eines Unternehmens besteuert, sondern es wird auch der Anteil an einer Kapitalgesellschaft gleichermaßen der Vermögenssteuer unterworfen mit der Folge, daß das gleiche Vermögen doppelt erfaßt wird.

In bestimmten Fällen, nämlich bei einer bestimmten Mindestbeteiligung, wird bei deutschen Unternehmen für einen solchen Fall das Schachtelprivileg gewährt, d.h. es wird die Beteiligung nicht noch einmal der Vermögenssteuer unterworfen, wenn die Beteiligung ihrerseits von einer Gesellschaft gehalten wird, sofern die Beteiligung mindestens 10% beträgt.

Tritt der gleiche Fall auf bei einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die in ihrer ausländischen Betriebsstätte eine Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft hält, so wird der Betriebsstätte das Schachtelprivileg nicht gewährt. Hier ist überhaupt keine Diskussion möglich darüber, daß bereits in Anwendung des *avoir-fiscal*-Urteils, das sich ja fast mit dem gleichen Problem, wenn auch für die Ertragssteuern befaßt hat, diese Diskriminierung abzuschaffen ist.

Nun kann man den Gedanken etwas weiter ausdehnen auf das sogenannte "internationale Schachtelprivileg". Die Steuerabkommen der Bundesrepublik sehen nämlich vor, daß sowohl für die Ertragssteuern wie auch für die vermögensabhängigen Steuern die gleiche Steuerfreistellung eintritt. Das heißt, es wird die Beteiligung selbst dann nicht in Deutschland besteuert, wenn der ausländische Staat mit Bezug auf die Beteiligung keinerlei Vermögenssteuer erhebt. Die Frage ist: Kann man aus dem, was wir bisher

diskutiert haben, ableiten, daß dieser Vorteil der deutschen Steuerabkommen, obwohl diese nur den inländischen Unternehmen zugute kommen sollen, auch der Betriebsstätte für den Fall einer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft zu gewähren wäre. Ich denke ja. Zwar ist es richtig, daß der Vorteil rechtlich sich aus einem Abkommen ergibt, das nicht auf die Betriebsstätte anzuwenden ist. Aber die Frage ist, ob trotz formaler Festlegung dieses Schachtelprivilegs in einem Abkommen es sich dennoch nicht um eine Maßnahme handelt, die materiell einseitig in der Gesetzgebungskompetenz des Gesetzgebers liegt, und zwar aufgrund folgender Überlegungen zu dieser Frage:

Zunächst einmal sehen eine Reihe von Mitgliedstaaten vor, daß das internationale Schachtelprivileg bereits nach ihrem innerstaatlichen Recht gewährt wird. In den siebziger Jahren hat man auch in Deutschland im § 26 Abs. 2 des Körperschaftssteuergesetzes für die Ertragsteuern und in entsprechenden Regelungen für die Vermögenssteuern eine ähnliche Regelung in Form der indirekten Anrechnung bereits vorgesehen, nämlich daß, solange ein Abkommen als einseitige Maßnahme nicht besteht, ausländische Körperschaftssteuer der Tochtergesellschaft auf die einheimische Körperschaftssteuer angerechnet wird. Man hätte genausogut wie in den anderen Staaten auch das Schachtelprivileg selbst vorsehen können. Da waren im wesentlichen verhandlungstaktische Überlegungen im Spiel. Aber materiell hätte man das internationale Schachtelprivileg natürlich gleich im innerstaatlichen Recht festlegen können.

Der zweite Gesichtspunkt aber scheint mir noch stichhaltiger. Der deutsche Gesetzgeber selbst sah sich überhaupt nicht gehindert, obwohl das Schachtelprivileg in einem Abkommen festgelegt war, dennoch die Schwelle für die Anwendung des Schachtelprivilegs, die in dem Abkommen auf 25% festgelegt ist, einseitig - ohne Zustimmung des anderen Vertragsstaates - durch ein innerstaatliches Gesetz auf 10% herabzusetzen. Das bedeutet doch, der deutsche Gesetzgeber hält sich für befugt, das Schachtelprivileg zu

verändern, obwohl es formal in einem Abkommen festgelegt ist.² Ich denke, aus diesem Grund wird man schwerlich einwenden können, daß das internationale Schachtelprivileg in den DBA festgelegt ist.

Nun kann man daran anknüpfend noch ein paar andere Fragen aufwerfen. Z.B. führt das Niederlassungsprinzip dazu, daß die deutschen Steuerabkommen auch von einer Betriebsstätte in Anspruch genommen werden können. Auf die Steuerabkommen können sich nur die in einem Vertragsstaat ansässigen Unternehmen berufen. Dagegen können sich Betriebsstätten von ausländischen Unternehmen, die in einem Staat gelegen sind, nicht auf die DBA dieses Staates mit dritten Staaten berufen. Die Betriebsstätte ist kein im Belegenheitsstaat "ansässiges Unternehmen". Daher stellt sich für die Abkommen folgendes Problem: Nehmen Sie einmal an, die Betriebsstätte bezieht Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren aus einem dritten Mitgliedstaat. Frage: Sind dann hinsichtlich der Quellensteuer im dritten Staat und der Behandlung dieser Einkünfte im Betriebsstättenstaat die Abkommensregelungen dieses Betriebsstättenstaates anzuwenden, die er für seine eigenen Unternehmen mit diesem dritten Mitgliedstaat der Gemeinschaft abgeschlossen hat?

Der dritte Mitgliedstaat ist nur verpflichtet, seine Quellensteuern nach der Abkommensregelung für Ansässige des Betriebsstättenstaates zu senken. Darüber hinaus besteht für den dritten Staat aus dem Niederlassungsprinzip heraus keine Verpflichtung (auch für fremde Betriebsstätten). Dieses hat aber Konsequenzen für die Besteuerung im Betriebsstättenstaat selbst. Denn wenn die Steuer in dem Quellenstaat (in dem dritten

² Inzwischen ist in dem Entwurf eines "Standortsicherungsgesetzes" unter Beseitigung der Diskriminierung die Gewährung des internationalen Schachtelprivilegs an Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften vorgesehen, allerdings nicht das vermögenssteuerliche Schachtelprivileg (siehe Sass, in: IWB vom 10.2.1993, Fach 2, S. 637).

Mitgliedstaat) auf z.B. Lizenzgebühren nicht abgesenkt wird, dann wird die Steuer der Betriebsstätte zur Vermeidung ihrer Doppelbesteuerung im Betriebsstättenstaat geringer sein müssen als bei dessen eigenen Unternehmen, auf deren Steuer die Steuer des Quellenstaates anzurechnen ist. Hier würden Erwägungen wohl zum Zuge kommen können oder sind zumindest nicht auszuschließen, die sich auf die "Kohärenz der Steuersysteme" stützen. Für Deutschland wäre dies interessanterweise kein Problem, weil in Deutschland die Betriebsstätte in den Genuß einseitiger Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung - Anrechnung ausländischer Steuern - kommen würde. Aber es könnte ein Problem sein für Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten. Für diese Fälle Konsequenzen aus der Rechtsprechung des EuGH zum Niederlassungsprinzip zu ziehen, erscheint mir problematisch.

Das führt uns zu einem weiteren Gedanken, nämlich, was denn eigentlich mit bestimmten Regelungen sei, wie sie in Abkommen von Mitgliedstaaten, zumal Deutschlands, mit Drittländern außerhalb der Gemeinschaft getroffen worden sind. Stichwort: *"treaty shopping"*, Antimißbrauchsklausel, Art. 28 des deutsch-amerikanischen Abkommens.

Im internationalen Steuerrecht besteht generell das Problem zu verhindern, daß im Grunde Nichtberechtigte sich durch bestimmte Gestaltungen die Berechtigung zur Inanspruchnahme eines Abkommens verschaffen können. Vergegenwärtigt man sich etwa den Fall, daß ein ausländisches Unternehmen in den Genuß einer bestimmten Abkommensregelung kommen möchte, die in einem deutschen Abkommen mit den USA vorgesehen ist in bezug auf die Senkung amerikanischer Quellensteuer. Es gründet zu diesem Zweck in Deutschland eine Tochtergesellschaft, die dann - da in Deutschland ansässig - auch für die amerikanische Quellensteuer abkommensberechtigt wäre. In Wahrheit dient diese Gesellschaft nur als "Durchlaufgesellschaft" für die Einkünfte aus

den USA. Tendenziell handelt es sich dabei wohl um einen Fall, den man rubrizieren kann unter dem Gedanken "mißbräuchliche Inanspruchnahme der Abkommen", wie in den USA vertreten wird. Die USA wollen deshalb durch Sonderregelungen für solche Fälle die Inanspruchnahme ihrer Abkommen mit Bezug auf die Senkung amerikanischer Quellensteuer ausschließen.

Dieser Art. 28 des DBA Deutschland-USA sieht in der Tat folgendes (zusammengefaßt) vor: Wenn eine deutsche Gesellschaft in USA überhaupt aktiv tätig ist im Sinne produktiver Betätigung (Produktion, Bearbeitung, Verarbeitung, Handel etc.), dann ist sie von vornherein abkommensberechtigt. Ist sie aber nicht aktiv tätig, ist sie insbesondere eine Holding-Gesellschaft und sind an dieser Holding-Gesellschaft zumindest 50% Ausländer beteiligt, dann soll die Abkommenssenkung der US-Quellensteuern in diesem Falle versagt werden. Die Frage ist: Verstößt die Akzeptanz einer solchen Regelung durch die Bundesrepublik gegen das Niederlassungsprinzip mit Bezug auf EG-Unternehmen, die in Deutschland eine solche Holding gegründet haben und die plötzlich nicht mehr in den Genuß des Amerika-Abkommens gelangen?

Vorweg eine kurze Bemerkung hinsichtlich der Abkommen mit Drittländern außerhalb der EG. Vor vielen Jahren hat die Gemeinschaft selbst die Außenkompetenz in Anspruch genommen, d.h. die Kompetenz zum Abschluß von Vereinbarungen mit Drittländern, die eine gemeinschaftlich geregelte Materie betreffen, weil und insoweit andernfalls die getroffene EG-Regelung durch einen bilateralen Abschluß der Mitgliedstaaten beeinträchtigt werden könnte (AETR-Urteil). Später entstand indessen ein Auslegungskonflikt mit Bezug auf dieses Urteil; die sogenannte "Konflikttheorie" stand gegen die "Kompetenztheorie". Die Gemeinschaft, konkret die Kommission, hat vertreten, sie habe die Kompetenz, und zwar die ausschließliche Abschlußkompetenz, für derartige Vertragsregelungen mit Drittländern, nicht etwa die Mitgliedstaaten. Die Mitgliedstaaten

dagegen haben argumentiert, was erreicht werden sollte, sei doch nur, einen Konflikt zwischen der Gemeinschaftsregelung und bilateralen Regelungen mit den Drittländern zu vermeiden. Dieses Problem stellte sich Mitte der achtziger Jahre für die direkten Steuern in der EG. Es ging damals um ein multilaterales Abkommen im Rahmen des Europarates und der OECD zur Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern, die Mitglied des Europarats und der OECD sind.

Für die EG gab es die Amtshilfe-Richtlinie vom 19. Dezember 1977. Die Frage war, ob auf Grund dieser Richtlinie die Verhandlungen in Straßburg bzw. im Rahmen der OECD für die Mitgliedstaaten von der Kommission hätten geführt werden müssen auf Grund eines entsprechenden Mandates des Ministerrats. Es kam zu einer Debatte im EG-Ministerrat, und Großbritannien meinte im Sinne der Konflikttheorie, es genüge eine Klausel in diesem multilateralen Abkommen, die sicherstellt, daß für die Mitgliedstaaten untereinander die EG-Richtlinie den Vorrang hat. Damit war die Sache vom Tisch. Die Kommission hat sich gebeugt. Wenn man jetzt etwa auf Grund der Mutter-Tochter-Richtlinie die Frage aufwerfen würde, ob etwa die Abschlußkompetenz für die Regelungen der Dividendenbesteuerung im Verhältnis von Mutter-Tochter-Beziehungen in DBA mit Drittländern von der Kommission zu führen wäre und nicht mehr bilateral von den Mitgliedstaaten selbst, wird nach hier vertretener Auffassung die Kommission selbst von sich aus angesichts dieser Erfahrungen gar nicht mehr auf ihrer Kompetenz beharren. Ganz abgesehen davon, daß man sich vorstellen muß, wie das praktisch laufen sollte, wenn auf der einen Seite der Rest der Abkommensregeln mit Drittländern von den Mitgliedstaaten verhandelt würde und die Kommission die Verhandlungen führen würde für die Mutter-Tochter-Beziehungen.

Es bleibt festzuhalten, daß die Mitgliedstaaten selbst, etwa trotz Mutter-Tochter-Richtlinie, abschlußberechtigt für ihre Doppelbesteuerungsabkommen mit Drittländern, namentlich mit den USA, bleiben. Aber es besteht ja nach Art. 5 EWGV so eine Art "Bundestreue" gegenüber der Gemeinschaft. Das bedeutet, die Mitgliedstaaten sind verpflichtet, auch in ihren bilateralen Regelungen mit Drittländern den Fundamentalprinzipien des EWG-Vertrages, soweit sie können, zum Durchbruch zu verhelfen. Und da kann man die Frage aufwerfen, ob die Bundesrepublik mit der Akzeptanz des Art. 28 DBA/USA gegen diese gemeinschaftliche Bundestreue verstoßen hat.

Nun, die Frage ist sicherlich nicht einfach. Was hätte denn die Bundesrepublik tun sollen? Hätte sie, zumal in einem Fall von Mißbrauch, den Amerikanern widerstehen und lieber auf das Abkommen mit den USA verzichten sollen? Wohl eine sehr schwerwiegende Konsequenz!

Auf der anderen Seite ist natürlich nicht zu übersehen, daß es Fälle gibt, in denen die Versagung der DBA-Regelung nicht mehr durch den Mißbrauch gerechtfertigt wäre. Denken Sie an folgenden Fall einer deutschen Gesellschaft und der Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaates. Beide Gesellschaften, die zunächst nichts miteinander zu tun haben, kommen in den Genuß von bestimmten Quellensteuersenkungsregelungen in den USA auf Grund der jeweiligen Abkommen. In Anwendung der Fusionsrichtlinie wird die deutsche Gesellschaft, schon vorher eine Holding-Gesellschaft, zu einer Untergesellschaft dieser ausländischen Gesellschaft, die auch schon vor der Fusion in den Genuß einer entsprechenden Abkommensregelung gekommen wäre. Nun würde die Tatsache, daß im Zuge der Fusion die deutsche Holding-Gesellschaft eine Untergesellschaft dieser ausländischen EG-Gesellschaft wird, dazu führen, daß auf Grund dieses Sachverhaltes die deutsche Holding nicht mehr in den Genuß des USA-Abkommens käme, und zwar bereits dann schon nicht mehr, wenn die ausländische Gesellschaft nur zu 50% an der

deutschen Holding beteiligt ist. Das ist durchaus kein realitätsferner Fall. Es kann durchaus sein, daß im Gefolge der Fusionsrichtlinie eine deutsche Gesellschaft und eine ausländische Gesellschaft gemeinsam eine deutsche Holding gründen, und dann wäre plötzlich der Zweck der Fusionsrichtlinie weitgehend durch diese *"Anti-Treaty-Shopping"*-Klausel im Amerika-Abkommen beeinträchtigt.

Ähnliche Klauseln haben die Amerikaner inzwischen auch anderen Mitgliedstaaten gegenüber durchgesetzt. Z.B. ist auch mit Holland eine solche Klausel vereinbart worden, allerdings eine etwas limitiertere Klausel. Damit würde u.U. die Fusionsrichtlinie weitgehend durchlöchert werden durch die Versagung dieser bilateralen Abkommensregelungen, obwohl ein Mißbrauch von Anfang an überhaupt nicht in Frage gestanden haben kann. Dieses scheint mir in der Tat höchst bedenklich; hier geriete Art. 28 EWGV und ähnliche DBA-Regelungen anderer Mitgliedstaaten der Gemeinschaft in Konflikt zu fundamentalen Anliegen des gemeinsamen Binnenmarktes wie der Fusionsrichtlinie. Nun bin ich dennoch nicht sicher, ob unbedingt dieser Fall vor den Europäischen Gerichtshof gehört. Mir genügt zunächst einmal, daß offenbar die Vertragsstaaten Deutschland und USA sich dieser Problematik bewußt waren. Sie haben nämlich in einem Notenwechsel festgelegt, daß, wenn diese Regelung in der EG Probleme aufwerfen würde, sie dann bereit wären, zur Lösung solcher Probleme ihre Regelungen zu überdenken. Man kann nur hoffen, daß auf diesem Wege eine Lösung dieses Problems erreicht werden kann.

Noch zum Schluß zwei weitere Gesichtspunkte, die die Steuersysteme in der Gemeinschaft betreffen.

Ausländische Betriebsstätten in Deutschland unterliegen für ihren Gewinn einem einheitlichen Körperschaftssteuersatz von 46%, während deutsche Gesellschaften, die normalerweise einem Körperschaftssteuersatz von 50% unterliegen würden, für den ausgeschütteten Gewinn in den Genuß einer ermäßigten Steuer von nur 36% kommen. Die Frage ist: Verstößt dieser Satz von 46% der Betriebsstätte gegen das Niederlassungsprinzip angesichts dieser günstigeren Besteuerung des ausgeschütteten Gewinns der deutschen Vergleichsgesellschaft?

Ich persönlich habe Zweifel. Zunächst einmal ist die Lage einer Betriebsstätte nicht die gleiche wie diejenige einer inländischen Tochtergesellschaft, die in der Tat auch in den Genuß des ermäßigten Körperschaftssteuersatzes von 36% kommt. Die Betriebsstätte kann ihren Gewinn nicht ausschütten; sie ist rechtlich unselbständig. Zudem wird über die Ausschüttung des Gewinns aus der inländischen Betriebsstätte von der ausländischen Gesellschaft befunden auf Grund der wirtschaftlichen Gegebenheiten in deren ausländischem Staat. Die Ausschüttungspolitik richtet sich also nicht nach den wettbewerbsrelevanten Gegebenheiten auf dem inländischen Markt. Schon aus diesem Grunde kann man Zweifel haben, ob der Vergleichsrahmen, der sich auf den inländischen Markt bezieht, ausgedehnt werden kann auch auf solche Gegebenheiten im Ausland.

Selbst wenn aber die Betriebsstätte einer inländischen Tochtergesellschaft gleich zu behandeln wäre, dann kommen wir voll in die Problematik des deutschen Körperschaftsteuersystems hinein. Wird die Tochtergesellschaft für ihre Ausschüttungen an ihre ausländische Muttergesellschaft nur mit einem Satz von 36% belastet, stände sie sich besser als ein inländischer Vergleichskonzern, bei dem der nicht an die Endaktionäre der Mutter ausgeschüttete Gewinn stets mit 50% besteuert wird. Daher hat Deutschland stets international eine "kompensatorische" Quellensteuer verlangt und nach der

"Mutter/Tochter"-Richtlinie 5% zugestanden bekommen, jedenfalls bis Mitte 1996. Auch bei der Betriebsstätte käme man also voll in diese Problematik des sogenannten "Ausländereffekts" hinein.

Angesichts des "Bachmann-Urteils" kann der EuGH kaum verneinen, daß hier die Kohärenz des Steuersystems in Frage steht und das Problem in den Kompetenzbereich des EG-Gesetzgebers zur Harmonisierung der Körperschaftssteuersysteme fällt.

Damit hängt ein letztes Problem zusammen. Die Körperschaftssteuer von 36% auf den ausgeschütteten Gewinn einer inländischen Gesellschaft wird zur Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung als mit der Einkommenssteuer verrechenbare Gutschrift den inländischen Aktionären zurückgewährt. Die Gutschrift wird aber ausländischen Aktionären inklusive Muttergesellschaften verweigert. Denn wenn die Gutschrift einseitig gewährt würde, kann das dazu führen, daß dadurch Verzerrungen der Anlageentscheidungen gerade erst geschaffen würden. Ein ausländischer Investor aus einem Land mit klassischem System, wo also die Doppelbelastung nicht gemildert wird, würde, solange er die Gutschrift nicht bekommt, praktisch für seine deutschen Dividen den vom System her gleichbehandelt wie im Herkunftsland im klassischen System: Dort bekommt er keine Gutschrift. Wenn er in Deutschland investiert, erhält er auch keine Gutschrift. Also unter dem Aspekt der steuerlichen Gleichbehandlung der Investition liegen keine Verzerrungen vor. Bekäme er aber aus Gründen der Diskriminierung die deutsche Steuergutschrift, so würde eine Verzerrung eintreten, die vorher nicht bestand.

Aus diesem Grund können diese Systeme nicht einseitig ausgedehnt werden, und ich habe aus diesem Grunde erhebliche Zweifel, ob der EuGH wiederum angesichts des Bachmann-Urteils etwa in einem solchen Fall sagen würde, hier läge ein Verstoß gegen das Niederlassungsprinzip des EWG-Vertrages vor.
